

Audience publique du 26 février 2013

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27905 du rôle, déposée le 11 février 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Noel, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 novembre 2010 ayant déclaré non fondée une réclamation introduite le 20 décembre 1996 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991, émis le 26 septembre 1996 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Noel le 10 juin 2011 au nom du demandeur ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Stéphanie Collmann, en remplacement de Maître Frédéric Noel, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 janvier 2012 lors de laquelle l'affaire fut refixée au 5 mars 2012 pour continuation des débats tout en accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Noel le 6 février 2012 au nom du demandeur ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 février 2012 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie complémentaire à l'audience publique du 5 mars 2012 ;

Vu la rupture du délibéré prononcé par le tribunal administratif le 29 mars 2012 fixant l'affaire à l'audience publique du 23 mai 2012 lors de laquelle l'affaire fut reprise en délibéré ;

En date du 26 septembre 1996, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 1991, ci-après désigné par « le bulletin », avec, sous la rubrique « *détail concernant l'imposition* », la mention « *ajoute de 31.000.000 suite à comparaison de fortune apport de l'immeuble en Belgique dans la société (augm. de capital)* ».

Par courrier daté du 18 décembre 1996, la fiduciaire F.K. s'adressa au bureau d'imposition, en déclarant prendre position sur cette imposition, et demanda au bureau de « *revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et de procéder à un redressement [...]* ».

Par courrier du 2 janvier 1997, le bureau d'imposition prit position par rapport à cette lettre.

Par décision datée du 18 mars 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », déclara la réclamation irrecevable à défaut de justification quant au mandat du réclamant.

Le recours contentieux introduit le 22 juin 2009 par Monsieur ... fut déclaré non fondé par jugement du tribunal administratif du 21 janvier 2010, n° 25835 du rôle. L'appel formé par Monsieur ... contre ledit jugement du 21 janvier 2010 fut déclaré fondé par l'arrêt du 17 juin 2010 de la Cour administrative, n° 26643C du rôle, qui renvoya le dossier devant le directeur pour statuer sur le fond de la prédite réclamation introduite par Monsieur ... en date du 20 décembre 1996.

En date du 7 juillet 2010, le directeur invita Monsieur ... de verser un certain nombre de pièces. Ce courrier est libellé en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 20 décembre 1996, par le sieur ... , au nom du sieur ..., demeurant à L- ..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991 ;

Vu les paragraphes 228 et 235 ainsi que les paragraphes 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts ;

Vu le jugement de la Cour administrative du 17 juin 2010, n° 26643C renvoyant le litige devant le directeur ;

le réclamant est invité

à produire les bulletins du revenu cadastral et du précompte mobilier des années 1988 à 1991 concernant l'immeuble situé au ...,

à joindre le devis établi et, le cas échéant, un plan d'architecte, avant l'engagement de la rénovation dudit immeuble au cours des années 1988 à 1991,

à présenter les copies des documents établis lors de la procédure d'autorisation desdits travaux par l'administration compétente,

à expliquer par des moyens probants la présence, parmi ses documents, de factures établies au nom de « ... » et à indiquer l'origine des fonds utilisés pour les régler,

à documenter le prix d'acquisition du matériel qu'il a exporté du Luxembourg et qui a été facturé par l'intermédiaire de la société "... " et à démontrer le paiement,

à renseigner valablement les revenus qu'il a réalisés du fait de son statut d'associé dans des firmes de droit belge,

à illustrer l'accroissement de valeur de l'immeuble litigieux qu'il a acquis au cours de l'année 1988 au prix de 5.910.000 francs pour l'apporter au cours de l'année 1991 dans une société à la valeur de 42.000.000 francs.

Les pièces à produire et, le cas échéant, les explications supplémentaires sont à présenter au

*Directeur des contributions directes
Secrétariat du contentieux
L-2982 Luxembourg
pour le 15 août 2010 au plus tard ».*

Dans la mesure où le courrier précité du 7 juillet 2010 était resté sans réponse, le directeur, par décision du 11 novembre 2010, rejeta la prédite réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 20 décembre 1996 par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant à L- ... , pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991, émis le 26 septembre 1996 ;

Vu le jugement de la Cour administrative du 17 juin 2010, n° 26643C renvoyant le litige devant le directeur ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 7 juillet 2010, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), restée sans réponse de la part du réclamant ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir augmenté « le revenu imposable de l'année 1991 de Fr. : 3.000.000.- suite à l'apport de l'immeuble en Belgique (augmentation de capital) dans la S.à r.l ... avec siège à Luxembourg » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C7444 du 21.5.1993) ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le bureau d'imposition avait procédé à une comparaison de la fortune du réclamant, embrassant la période du 1^{er} janvier 1991 au 31 décembre 1991 qui a mis à jour un manque de liquidités d'un ordre de grandeur de 31.000.000 francs ; qu'en effet en date du 8 juillet 1991, le requérant avait procédé à une augmentation de capital de la société « ... s.à r.l. » par apport à la valeur de 42.000.000 francs d'un bien immeuble, situé au ... ;

Considérant que s'il n'était pas contesté que le réclamant avait acquis cet immeuble au cours de l'année 1988 au prix de 5.910.000 francs, il n'en restait pas moins que l'accroissement de valeur encourue par ladite construction et constaté par un bureau d'expertise dans son rapport du 14 juin 1991, dépassait les moyens financiers déclarés par le réclamant ;

Considérant que dans un rapport du 8 juillet 1991, le réviseur d'entreprises Christian Poëtte a retenu que l'immeuble, construit sur un terrain d'une superficie de 3,50 ares et présentant une façade de 11,70 mètres a été refait de fond en comble et comporte 17 studios sur 5 niveaux avec un rez-de-chaussée commercial ; que selon les informations reçues des apporteurs le bien n'est pas hypothéqué mais qu'il a fait l'objet d'un engagement hypothécaire pour un prêt fait aux réclamants, qui restent personnellement débiteurs tant de la dette que des intérêts ; que le Bureau d'expertises P. C. dans son rapport d'expertise daté du 14 juin 1991 donne les valeurs estimées de réalisation suivantes, selon trois hypothèses de vente :

<i>- de gré à gré</i>	<i>42.000.000 francs</i>
<i>- ventre publique volontaire</i>	<i>38.000.000 francs</i>
<i>- vente forcée</i>	<i>34.000.000 francs</i>

Considérant que le bien a été apporté pour une valeur de 42 millions ; que le réviseur a noté qu'il s'est rendu à Bruxelles, qu'il a pu constater le bon état de l'immeuble et son importance dans un quartier en pleine expansion avec nouveaux immeubles importants et à proximité de la Gare du Midi ;

Considérant qu'afin de déterminer l'accroissement de valeur subi par l'immeuble litigieux, le bureau d'imposition a tablé d'un coté sur la valeur estimée de réalisation moyenne retenue par l'expert, i.e. 38.000.000 francs et d'autre part sur le prix de revient tel qu'il se présentait d'après les données déclarées, notamment de 5.910.000 francs déboursés à l'acquisition et du coût des travaux dont le bureau d'imposition avait connaissance, ensemble 9.000.000 francs ; que de la sorte, l'accroissement de valeur a été estimé à 29.000.000 francs dont la provenance n'a pu être immédiatement éclairée ;

Considérant que de façon non contestée, au cours des années suivant l'acquisition de cet immeuble, le réclamant n'avait jamais déclaré la provenance des fonds nécessaires au financement des travaux d'investissement y réalisés ni un revenu provenant de la location de biens ;

Considérant que le détail de la comparaison de fortune établie par le bureau d'imposition se présente comme suit :

<i>Comparaison de fortune</i>			
<i>Dépenses</i>		<i>Recettes</i>	
<i>Cotisations sociales</i>	<i>321.136</i>	<i>Salaire époux</i>	<i>782.782</i>
<i>Frais place ...</i>	<i>121.507</i>	<i>Salaire épouse</i>	<i>743.487</i>
<i>Assurances</i>	<i>142.526</i>	<i>Loyer place ...</i>	<i>232.000</i>
<i>Remboursements prêts</i>	<i>348.738</i>	<i>Loyer Bruxelles</i>	<i>0</i>
<i>Remboursements prêts</i>	<i>762.234</i>	<i>Revenu ... et ... s.à r.l.</i>	<i>399.793</i>
<i>Remboursements prêts</i>	<i>789.316</i>	<i>Liquidation ...</i>	<i>300.000</i>
<i>UCL c/c</i>	<i>60.673</i>	<i>Dette banque</i>	<i>6.000.000</i>
<i>Achat maison à ...</i>	<i>7.012.220</i>		
<i>Augmentation valeur en capital d'immeuble</i>	<i>29.000.000</i>		
<i>Placement UCL</i>	<i>230.801</i>		
<i>TOTAUX</i>	<i>38.789.161</i>		<i>8.458.062</i>
<i>Manquant</i>			<i>30.331.099</i>
<i>Prélèvements admis pour train de vie normal</i>			<i>668.901</i>
<i>Tout ajout</i>			<i>31.000.000</i>

Considérant que le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable ; que rien ne s'oppose donc à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt ;

Considérant, qu'en l'espèce, le réclamant a demandé le redressement de l'imposition litigieuse pour dire que si la valeur retenue au moment de l'apport résulte bien du rapport d'un expert, il ne constituerait cependant pas un revenu imposable au Luxembourg, étant donné que l'immeuble se situerait à l'étranger ;

Considérant cependant que si l'immeuble est sis à l'étranger, il n'en reste pas moins que le réclamant doit avoir disposé des liquidités suffisantes pour le mettre en valeur ;

Considérant que s'il est loisible au contribuable, sous l'empire de la loi générale des impôts, de s'opposer à une surtaxe, il lui incombe toutefois d'infirmar la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt ;

Considérant toutefois que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués le cas échéant par le réclamant (§ 243 alinéa 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 alinéa 1^{er} AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

Que dans le cadre de cette obligation, il avait invité le réclamant en date du 7 juillet 2010 :

à produire les bulletins du revenu cadastral et du précompte mobilier des années 1988 à 1991 concernant l'immeuble situé au 47, de la rue ... ,

à joindre le devis établi et, le cas échéant, un plan d'architecte, avant l'engagement de la rénovation dudit immeuble au cours des années 1988 à 1991,

à présenter les copies des documents établis lors de la procédure d'autorisation desdits travaux par l'administration compétente,

à expliquer par des moyens probants la présence, parmi ses documents, de factures établies au nom de « maison ..., ... » et à indiquer l'origine des fonds utilisés pour les régler,

à documenter le prix d'acquisition du matériel qu'il a exporté du Luxembourg et qui a été facturé par l'intermédiaire de la société "... " et à démontrer le paiement,

à renseigner valablement les revenus qu'il a réalisés du fait de son statut d'associé dans des firmes de droit belge,

à illustrer l'accroissement de valeur de l'immeuble litigieux qu'il a acquis au cours de l'année 1988 au prix de 5.910.000 francs pour l'apporter au cours de l'année 1991 dans une société à la valeur de 42.000.000 francs ;

Considérant que le réclamant n'a donné aucune suite à ce mandement de sorte que la provenance des fonds nécessaires au financement de travaux de rénovation de la construction sise à Bruxelles n'a pas été documentée par des moyens probants ;

Considérant qu'en cas de comportement négligent d'un contribuable, les conséquences désavantageuses qui sont susceptibles d'en résulter ne sauraient être imputées qu'au contribuable lui-même, étant entendu que la procédure d'investigation fiscale, dominée par le principe de l'examen et de l'instruction d'office des cas d'imposition (§ 204 (1) AO) et qui tend à garantir aussi bien la légalité que l'égalité de l'imposition, ne peut être réduite à une acceptation pure et simple des données que le réclamant présente au directeur sans y joindre la preuve d'éléments essentiels ; qu'en l'espèce, le réclamant a omis de fournir des données essentielles afin d'établir, autrement, ses moyens financiers ;

Considérant que le réclamant n'a dès lors pas prouvé suffisamment l'existence d'un écart significatif entre les revenus soumis à l'impôt fixé à travers le bulletin litigieux, établi par voie de taxation, et les revenus réels de 1991 (Cour administrative du 17 juin 2010, n° 26643C), particulièrement par son omission de répondre au mandement du directeur des contributions l'invitant à documenter la provenance des fonds à sa disposition pour réaliser l'accroissement de valeur de l'immeuble ;

Qu'il y a dès lors lieu de confirmer l'impôt fixé à travers le bulletin litigieux, le directeur des contributions s'étant trouvé inhibé à poursuivre son instruction aux fins du réexamen intégral du bulletin attaqué ;

Considérant par ailleurs que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742 ; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ; [...]».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 février 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur précitée.

La partie étatique soulève l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation au motif que ce dernier ne saurait être admis que dans les matières où la loi n'organise pas d'autre recours, alors qu'en la présente matière, les dispositions pertinentes prévoiraient un recours en réformation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation sous analyse.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir qu'il aurait acquis un immeuble le 28 avril 1988 pour un montant de 5.910.000 francs, le prix résultant d'une évaluation d'un expert. Cette acquisition et les travaux entrepris durant les années 1988 à 1991 auraient été financés en totalité par des lignes de crédit des banques UCL et Uniao des Bancos et par la société ... s.à r.l. Durant l'année 1991, l'immeuble en question aurait été apporté en nature dans le capital de la société ... sàrl suivant acte du notaire ... pour une valeur de 42.000.000.- LUF, la valeur se fondant sur une évaluation d'un expert. L'évaluation dudit immeuble aurait été effectué dans le cadre d'une procédure d'expropriation engagée par la ville de Bruxelles en vue d'importants travaux d'infrastructure dans la zone où l'immeuble se situerait en relation avec une ligne d'un train à grande vitesse. Cet apport aurait eu pour but de procéder à l'évaluation de l'immeuble à sa valeur du marché, respectivement sa valeur marchande, dans le cadre de l'expropriation à venir pour éviter que la plus-value potentielle qui serait réalisée par lui dans le cadre de cette expropriation par rapport à la valeur réelle de l'immeuble, ne soit pas trop importante par rapport au coût d'acquisition et des travaux réalisés. Suite à cet apport et au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1991, le bureau d'imposition 2 aurait retenu que l'immeuble aurait une valeur réelle de 42.000.000.- LUF et que partant, en fonction des éléments déclarés, comparés au prix d'acquisition de l'immeuble, le demandeur aurait partant utilisé des revenus non déclarés, classés comme divers à hauteur de 31.000.000.- LUF pour valoriser l'immeuble et atteindre ainsi une valeur globale de 42.000.000.- LUF.

En droit, le demandeur expose que la décision directoriale déférée serait principalement basée sur le fait qu'il n'aurait pas collaboré dans le cadre de l'instruction de son dossier pour permettre un juste calcul des revenus soumis à l'impôt pour l'année 1991. Cependant, le demandeur conteste la motivation de la décision directoriale déférée en ce qu'elle se fonde sur un prétendu refus de collaboration de sa part. A cet égard, il fait valoir qu'il aurait communiqué le courrier du directeur du 7 juillet 2010 à la personne responsable de son dossier auprès de sa fiduciaire. Toutefois, ce courrier aurait été adressé durant la

période des vacances d'été, de sorte que la personne responsable de son dossier auprès de sa fiduciaire n'aurait pu en prendre connaissance uniquement après son retour des vacances. D'autre part, étant donné que dans ledit courrier du 7 juillet 2010 le directeur aurait réclamé des documents datant des années 1988 à 1991, il n'aurait pas pu trouver toutes les pièces demandées endéans le délai imparti. La personne responsable de son dossier aurait alors pris contact avec l'administration des Contributions directes en septembre 2010 pour l'informer que les pièces auraient pu être rassemblées, mais qu'elle devrait demander en retour du bureau d'imposition certains originaux, respectivement les copies des originaux versées par le demandeur dans le cadre des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années pertinentes.

Le demandeur en conclut qu'il n'aurait ni refusé de collaborer ni refusé de transmettre des informations ou des pièces dans le cadre de l'instruction complémentaire de son dossier pour l'établissement de ses revenus de l'année 1991. Au contraire, l'administration aurait été parfaitement informée qu'il aurait eu l'intention de collaborer et de verser les pièces et informations demandées.

L'administration aurait alors répondu au responsable de son dossier au sein de sa fiduciaire qu'il n'y aurait pas de problème ou d'urgence spéciale eu égard à l'ancienneté du dossier. Or, au lieu d'avoir reçu son dossier afin de pouvoir le compléter, le demandeur se serait vu adresser la décision du directeur le 11 novembre 2010. Le demandeur estime que l'administration n'aurait pas été obligée de procéder à une taxation d'office, étant donné que des investigations supplémentaires auraient été nécessaires. Actuellement, le demandeur verserait toutes les pièces dont il disposerait. Le demandeur en conclut que la décision déferée se baserait sur des éléments erronés et incomplets, de sorte qu'il y aurait lieu de la réformer.

D'autre part, le demandeur expose que le montant investi dans l'immeuble en question aurait été financé par des prêts bancaires respectivement par sa société conformément au tableau de financement et aux pièces versées, montant qui s'élèverait à 14.219.730 LUF. Quant au prix retenu par l'administration des Contributions directes, le demandeur fait valoir que celle-ci se serait basée sur une évaluation de l'immeuble au prix du marché de l'époque. Or, cette évaluation au prix du marché de l'immeuble entrerait dans le cadre des mesures d'expropriation envisagées et confirmées, le demandeur renvoyant à ce sujet au jugement d'expropriation versé en cause. Actuellement, l'immeuble serait en ruine, mais aurait été néanmoins évalué à un montant de 6.711.404, 55 €. Il en découlerait clairement qu'il n'aurait pas investi plus d'argent que ce qui serait renseigné dans le tableau de financement, mais que la valeur de l'immeuble n'aurait fait qu'augmenter non pas par un investissement quelconque de revenus, mais uniquement du fait de sa situation et de sa valeur marchande. La taxation litigieuse retenant le montant de 31.000.000.- LUF à titre de revenus divers serait par conséquent erronée. Afin d'établir la valeur réelle investie dans l'immeuble, le demandeur aurait fait état de factures des travaux de rénovation financés par des crédits bancaires versés à l'administration des Contributions directes dont elle serait encore en possession. D'autre part, il n'aurait jamais tiré aucun revenu spécifique de la société ... qui serait une succursale installée en Belgique pour faire parvenir les matériaux nécessaires à la rénovation avec le droit de TVA en Belgique. Enfin, l'administration taxerait le montant investi par le demandeur via sa société deux fois, étant donné que ledit montant aurait déjà été taxé et repris dans la déclaration d'impôt de la société ... sàrl, alors que les doubles taxations ne seraient pas légales et contraires au principe de « *non double imposition des revenus* ».

Enfin, le demandeur sollicite la condamnation de la partie étatique à lui payer une indemnité de procédure d'un montant de 1.000 € sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le recours serait à rejeter pour ne pas être fondé dans la mesure où la partie demanderesse n'aurait toujours pas prouvé la provenance du montant de 29.000.000.- LUF qui équivaldrait à l'accroissement de la valeur de l'immeuble sis à Bruxelles, ainsi que la provenance des fonds nécessaires au financement des travaux d'investissement réalisés et la provenance des fonds de ces financements de travaux de rénovation à la construction litigieuse. A cet égard, il estime que les tableaux de financement n'auraient aucune valeur probante.

La partie étatique conteste la recevabilité de la demande en obtention d'une indemnité de procédure dans la mesure où elle serait basée sur le Nouveau code de procédure civile, non applicable en matière de contentieux fiscal et administratif. A titre subsidiaire, la partie étatique conteste la demande en obtention d'une indemnité de procédure tant en son principe qu'en son quantum dans la mesure où le demandeur ne démontrerait pas à suffisance de droit en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge exclusive les frais exposés par lui lors de la présente instance, étant donné que ce serait avant tout le comportement négligeant et non coopératif du demandeur qui aurait conduit au présent litige.

En vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que le bureau d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle [...] erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse [...] ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind [...]* ». Par voie de conséquence, dans le cadre de l'examen de la situation réelle (*tatsächliche Verhältnisse*), le directeur, qui dispose entre autres du pouvoir d'une modification de l'imposition même en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination successive des bases d'imposition et de la cote d'impôt et il dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et des moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable et de l'impôt mis à sa charge.¹

En l'espèce, il se dégage des éléments soumis au tribunal que le demandeur n'a pas soumis au directeur les informations et documents sollicités par celui-ci à travers son courrier du 7 juillet 2010 suite à la réclamation introduite par le demandeur. Le directeur a partant à juste titre, à travers la décision déferée, débouté le demandeur de sa réclamation introduit le 18 décembre 1996. En effet, eu égard au caractère pertinent de la demande de production d'informations et de documents supplémentaires et à défaut par le demandeur de les avoir soumis au directeur, le demandeur n'a dès lors pas produit de preuve suffisante pour établir la provenance des ressources ayant financé la réalisation des travaux litigieux et la pertinence de ses explications. Par cette attitude défaillante, il a encore enlevé au directeur toute possibilité d'investigation quant à la réalité des prétentions mises en avant, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser les obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de

¹ V. CA 18 janvier 2011, n° 26959 du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

réclamation. Partant, c'est à juste titre que le directeur a retenu qu'il n'y aurait pas lieu de faire droit à la réclamation du demandeur.

En ce qui concerne le rôle dévolu au juge administratif saisi d'un recours au fond contre une décision directoriale de rejet d'une réclamation rendue dans des circonstances citées ci-avant, aucune disposition légale n'ôte à une partie demanderesse la faculté de soumettre en instance judiciaire des éléments de preuve nouveaux afin d'étayer, à l'appui de sa demande de réformation de la décision directoriale, un moyen déjà soulevé devant le directeur à l'encontre du bulletin entrepris.²

En l'espèce, le demandeur a versé pour la première fois avec la requête introductive d'instance un grand nombre de pièces organisées selon leur pertinence et concordantes, à première vue, à son argumentaire. Par ailleurs, le demandeur a informé le tribunal qu'il lui serait impossible de verser une partie des pièces sollicitées au motif qu'il les aurait remises au bureau d'imposition ensemble avec les déclarations d'impôt des années 1988 à 1990. A cet égard, force est au tribunal de relever que le délégué du gouvernement avait informé le tribunal lors de l'audience des plaidoiries que l'administration des Contributions directes aurait « *retrouvé* » une partie de ces pièces dans les archives.

S'il est vrai qu'il incombe en principe au juge administratif d'examiner lui-même les éléments supplémentaires lui soumis par une partie à l'appui de ses moyens, la situation de l'espèce se distingue par la circonstance ci-avant constatée que le demandeur avait certes réclamé contre le bulletin en cause émis le 26 septembre 1996 devant le directeur, mais avait mis ce dernier dans l'impossibilité d'exercer la plénitude de ses pouvoirs et de faire usage de ses pouvoirs d'investigation.

Or, tel que relevé ci-avant, le directeur est investi, conformément au § 244 AO, des mêmes pouvoirs d'investigation que le bureau d'imposition et il est tenu, au vœu du § 243 AO, de réexaminer d'office l'intégralité du cas d'imposition lui déféré sans être limité par les demandes du réclamant et avec le pouvoir de modifier l'imposition même en défaveur de celui-ci. Ces pouvoirs permettent au directeur de procéder à un examen circonstancié de la réclamation et de tenir compte d'éventuelles incidences des volets d'imposition critiqués par le réclamant sur d'autres points du cas d'imposition, de manière à assurer au niveau administratif la correcte application de la loi fiscale et une pratique administrative uniforme. Par contre, le juge administratif se trouve privé de ces pouvoirs par l'article 97 (3), n° 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « la loi du 7 novembre 1996 », qui rend les §§ 243 et 244 AO inapplicables aux juridictions administratives.

Dans la mesure où le régime des voies de recours instauré par l'AO et la loi du 7 novembre 1996 prévoit l'examen du fond d'une réclamation en premier lieu par une instance administrative supérieure disposant des pouvoirs prévus par les §§ 243 et 244 AO et où les moyens et éléments de fait soumis par le demandeur au cours de la procédure contentieuse sont susceptibles de donner lieu à des mesures d'instruction complémentaires ou d'avoir des incidences sur d'autres volets des impositions litigieuses, il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur afin d'assurer au niveau administratif un examen de la réclamation du demandeur du 18 décembre 1996 qui tient compte de l'incidence éventuel des documents et informations soumis au tribunal administratif et ce nonobstant le caractère justifié de la

² V. CA 18 janvier 2011, n° 26959C du rôle, précité

décision directoriale déferée du 11 novembre 2010 sur base des éléments à la disposition du directeur au moment où cette dernière a été prise.

Il se dégage des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement justifié en ce sens que la décision directoriale déferée du 11 novembre 2010 encourt, dans le cadre du recours en réformation, l'annulation et qu'il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des pièces et documents versés seulement lors de la phase contentieuse, malgré l'invitation à ce faire au niveau précontentieux, dans le cadre de la réclamation précitée du demandeur.

Dans la mesure où la décision directoriale encourt l'annulation du fait que les documents soumis au tribunal n'ont pas pu être pris en considération au niveau administratif, en raison, notamment, de la défaillance manifeste du demandeur, il y a lieu de le débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure, dont la base légale a été valablement rectifiée à l'audience des plaidoiries du 16 janvier 2012 par le mandataire du demandeur, et de mettre les frais à sa charge, pour le même motif, nonobstant le résultat de son recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale du 11 novembre 2010, renvoie l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des pièces et documents versés seulement au cours de la phase contentieuse ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne le demandeur aux frais ;

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 26 février 2013, par le vice-président, en présence du greffier en chef Army Schmit.

s. Army Schmit

s. Claude Fellens